

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FISCALE RELATIVE A LA POLYNESIE - ANNEES 2014 ET 2015¹

Cette dixième livraison² de la chronique a été réalisée par Jean-François Boudet, maître de conférences à l'université Paris Descartes; Jacques Buisson, professeur émérite de l'université Paris Descartes; Xavier Cabannes, professeur à l'université Paris Descartes; Nicolas-Benoît Avillaneda, doctorant, chargé d'enseignements à l'université Paris Descartes; Delphine Gorecki, consultante, chargée d'enseignements aux universités Paris Descartes et de Picardie et Nicolas Fayol, étudiant du M2 Juriste fiscaliste de l'université Paris Descartes.

I CONSEIL D'ETAT, 12 MAI 2014, N° 370600, FEDERATION GENERALE DU COMMERCE ET AUTRES (ARRET PUBLIE AU RECUEIL LEBON)

Mots-clefs: Egalité devant la loi et devant les charges publiques – Loi du pays – Taxe sur les surfaces commerciales – Taxe sur les recettes de publicité

Dans sa décision du 12 mai 2014 (n° 370600) le Conseil d'Etat a validé la plupart des dispositions de la «loi du pays» 2013-21 du 16 juillet 2013 portant modification du code des impôts. Toutefois la disposition relative à la taxe sur les recettes de publicité autre que télévisée a été annulée au motif que, loin d'avoir pour objet l'intérêt général, elle révèle l'existence d'un détournement de pouvoir.

La «loi du pays» soumise au Conseil d'Etat avait pour objet principal et global l'augmentation des recettes fiscales de la Polynésie française dans un souci de rétablissement des comptes publics. A cet effet, elle a créé une taxe sur les surfaces commerciales (qui s'inspire du modèle en vigueur dans la métropole et dans les DOM), elle a assujéti à l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers des sociétés non commerciales qui n'y étaient pas soumises (sociétés en nom collectif, sociétés civiles immobilières, sociétés civiles agricoles), elle a augmenté de 7% la contribution supplémentaire à l'impôt sur les sociétés, elle a relevé de 3% à 4% le

1 Chronique dirigée par Xavier Cabannes.

2 Livraisons précédentes: RJP, volume 12, 2006, pages 143 à 162; RJP, volume 13, 2007, pages 193 à 221; RJP, volume 14, 2008, pages 199 à 229; RJP, volume 15, 2009, pages 125 à 144; RJP, volume 16, 2010, pages 195 à 210; RJP-CLJP, volume 17, 2011, pages 97 à 118; CLJP-JDCP, volume 18, 2012, pages 141 à 163; CLJP-JDCP, volume 19, 2013, pages 135 à 152; CLJP-JDCP, volume 20, 2014, pages 235 à 260.

taux de la taxe sur le produit net bancaire, elle a relevé également les taux de la taxe sur les activités d'assurance et de la taxe sur les variations de provisions techniques, enfin elle a porté les taux de la taxe sur les recettes de publicité autre que télévisée de 5 % à 10 % ou 18 % en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Ces augmentations de recettes fiscales ne pouvaient qu'être contestées par les entreprises qui en seraient redevables. Ce fut le cas de la Fédération générale du commerce et de diverses entreprises locales (Agritech, Carrefour...), du Comité des sociétés d'assurance de la Polynésie française et de leurs membres (Allianz, Axa, Gan...) et de deux entreprises de presse, la société SOC La dépêche et la société SELN. Ces trois groupes d'entreprises ont attaqué la «loi du pays» du 16 juillet 2013 par trois requêtes séparées qui ont été déposées près le Conseil d'Etat dans le délai d'un mois suivant sa promulgation, et cela conformément aux dispositions combinées de l'article 180-1 et de l'article 180-3 de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française.

Selon une démarche classique, le Conseil d'Etat a analysé la «loi du pays» qui lui était soumise sous l'angle de sa légalité externe, puis sous l'angle de sa légalité interne.

En la forme, le Conseil d'Etat a rejeté les arguments développés par les requérants et décidé que la procédure suivie pour l'adoption du texte attaqué était parfaitement régulière.

Tout d'abord, la «loi du pays» a bien été adoptée dans le cadre d'une session de l'Assemblée régulièrement convoquée.

Ensuite, le droit à l'information des représentants à l'Assemblée n'a pas été méconnu dès lors que le rapport écrit sur le projet de «loi du pays» a bien été déposé et distribué 12 jours avant sa mise en discussion.

Enfin, le conseil économique, social et culturel de la Polynésie française n'avait pas à émettre un avis dès lors que la «loi du pays» avait un objet exclusivement fiscal, dénué de tout caractère économique ou social.

Sur le fond, la plupart des arguments développés par les requérants ont été écartés... à l'exception d'un seul.

En premier lieu, il était soutenu que la «loi du pays» serait entachée d'irrecevabilité financière (article 144 de la loi organique du 27 février 2004) en raison des «allègements significatifs d'impositions» auxquels elle procédait, et cela sans contrepartie. L'argument, pour le moins spécieux, a été rejeté au motif que la «loi du pays», si elle comportait certaines mesures d'allègement des impôts, avait pour objet principal et global l'augmentation des recettes fiscales de la Polynésie française.

En deuxième lieu, aux dires des requérants, le principe de non-rétroactivité en vertu duquel les règlements ne disposent que pour l'avenir (rappelons que la «loi du pays» n'est formellement qu'un acte administratif) n'aurait pas été respecté. Là encore, les prétentions des requérants sont rejetées.

La taxe sur les surfaces commerciales a un fait générateur qui est postérieur à l'entrée en vigueur des dispositions attaquées puisqu'il se situe au 1^{er} janvier 2014.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les transactions, l'abaissement de 65% à 50% de la limite d'imputation du crédit d'impôt n'est applicable qu'aux imputations de crédits d'impôt réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014.

Dans ces conditions, aucune rétroactivité ne saurait être reprochée à la «loi du pays» attaquée.

En troisième lieu, la «loi du pays» porterait atteinte au principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Le Conseil d'Etat s'est ici livré à une analyse détaillée de chaque imposition contestée.

S'agissant de la taxe sur les surfaces commerciales, elle a pour objet d'assurer une participation plus significative des grandes surfaces (celles dont la surface de vente est supérieure à 800 mètres carrés à Tahiti) à un développement équilibré du tissu économique; au regard de l'objectif poursuivi, elle ne méconnaît pas le principe d'égalité devant la loi fiscale et ne fait pas davantage peser sur les entreprises qui en sont redevables une charge manifestement excessive au regard de leurs facultés contributives.

Quant à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers dû par les sociétés non commerciales, il ne porte pas davantage atteinte au principe d'égalité; en effet, si ce principe impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'oblige pas pour autant à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.

En ce qui concerne la contribution supplémentaire à l'impôt sur les sociétés et la taxe sur le produit bancaire dont les taux sont augmentés, elles ne méconnaissent pas davantage le principe d'égalité devant la loi et ne font pas peser sur les entreprises redevables une charge manifestement excessive au regard de leurs facultés contributives. La même analyse est faite pour la taxe sur les activités d'assurance et pour la taxe sur les variations de provisions techniques.

En revanche, la taxe sur les recettes de publicité autre que télévisée est jugée illégale, et cela pour un motif suffisamment rare pour être relevé, à savoir le détournement de pouvoir.

En effet, la taxe qui était jusqu'alors soumise à un taux unique de 5% a vu ses taux portés à 10 % et 18 % selon que l'entreprise a un chiffre d'affaires inférieur ou supérieur à 500 millions de FCP.

Or, les sociétés SELN et SOC La dépêche étaient en réalité les deux seules entreprises susceptibles d'être assujetties à ces deux nouveaux taux, taux qui, au demeurant, menaçaient leur pérennité.

En outre, il n'est pas contesté que ce dispositif avait pour objet de sanctionner la ligne éditoriale des journaux édités par ces deux sociétés, le Président de la Polynésie française ayant indiqué publiquement, à propos du journal «Les Nouvelles de Tahiti», dans une déclaration faite en juillet 2013, c'est à dire lors de la discussion de la «loi du pays», que ces sociétés sont «un media politique et lorsqu'on entre dans le champ politique, il faut s'attendre à être traité comme tel».

Le détournement de pouvoir étant établi, la taxe est en conséquence annulée.

En bref, si la plupart des dispositions de la «loi du pays» du 16 juillet 2013 sont reconnues légales, l'une ne l'est pas, donnant ainsi tout son sens et toute sa portée au proverbe «tel est pris qui croyait prendre». **Jacques Buisson**

II CONSEIL D'ETAT, 23 JUIN 2014, N° 355801, POLYNESIE FRANCAISE C/ B. (ARRET PUBLIE AU RECUEIL LEBON)

Mots-clefs: Agrément fiscal – Crédit d'impôt – Prescription – Sécurité juridique

Comme on le sait, le Conseil d'Etat a consacré le principe de sécurité juridique dans sa décision KPMG du 24 mars 2006 (n° 288 460); la CJCE était passée par là avant, depuis sa décision du 6 avril 1962 (affaire 13-61, *Bosch*). Avant 2006, le Conseil d'Etat considérait que ce principe (ou plus exactement celui de confiance légitime, «qui fait partie des principes généraux du droit communautaire») «ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit communautaire» (Conseil d'Etat, 9 mai 2001, n° 210944, *Entreprise personnelle de Transport Freymuth*).

Il aura fallu attendre quelques années avant que le Conseil d'Etat ne vienne faire application de ce principe en matière fiscale. Parmi les différentes décisions du juge administratif, on peut relever l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 mars 2011 (n° 315066) selon lequel «en jugeant que le principe de sécurité juridique ne pouvait être

utilement invoqué en vue de faire échec à l'application de dispositions du CGI, dès lors que celles-ci n'ont pas pour finalité la mise en œuvre du droit communautaire, alors que ce principe est reconnu tant en droit interne que par l'ordre juridique communautaire, la cour [administrative d'appel de Paris] a commis une erreur de droit». Plus récemment, le Conseil d'Etat est venu faire application de ce principe, sans le nommer, à propos de la prescription en matière fiscale (Conseil d'Etat, 4 avril 2012, n° 326760). En effet, un contribuable avait obtenu, en janvier 1994, un agrément fiscal lui permettant d'imputer sur son revenu le prix d'acquisition d'un catamaran destiné à la location touristique en Guadeloupe (sur le fondement de l'article 238 bis HA, III ter, du CGI). En 2004, l'administration fiscale, suite à des contrôles effectués en 1996 et 1997, lui a retiré l'agrément car les conditions d'exploitation n'avaient pas été respectées. Elle avait alors réintégré au revenu imposable de 1993 le prix d'achat du catamaran qui avait été déduit initialement. Or, l'article L. 186 du LPF, qui, dans sa version alors en vigueur, prévoyait que « [d]ans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à partir du jour du fait générateur de l'impôt », a une portée générale et s'applique dès lors qu'un délai de prescription plus court n'est pas prévu (voir Conseil d'Etat, 29 avril 1987, n° 39998, *Ferrari*); désormais, depuis la loi 2007-1223 du 21 août 2007, ce délai de reprise est de six ans sauf si un délai plus court ou plus long est expressément prévu par ailleurs par le législateur. Par ailleurs, l'article 1756 du CGI, tel qu'applicable au litige, disposait que « lorsque les engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ne sont pas exécutés ou lorsque les conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné ne sont pas remplies, cette inexécution entraîne le retrait de l'agrément et les personnes physiques ou morales à qui des avantages fiscaux ont été accordés, du fait de l'agrément, sont déchues du bénéfice desdits avantages. Les impôts dont elles ont été dispensées deviennent immédiatement exigibles, nonobstant toutes dispositions contraires, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1734 et compté de la date à laquelle ils auraient dû être acquittés. (...) ». Cette disposition ne remettait pas en cause l'application du délai de reprise prévu à l'article L. 186 du LPF. Le point de départ de ce délai était donc le jour du fait générateur de l'impôt (31 décembre 1993 dans cette espèce) et non le jour du constat du non-respect des conditions d'obtention de l'agrément et de son maintien. Même si la sécurité juridique n'est pas mise en avant, le respect de la prescription y renvoie directement.

Dans l'espèce qui nous intéresse ici (voir *Droit fiscal* 2014, comm. 582, conclusions Frédéric Aladjidi et note Stéphane Austry), le Conseil d'Etat vient relier directement le respect de la prescription et le principe de sécurité juridique en matière fiscale. Un contribuable avait obtenu un crédit d'impôt au titre des années 1999 à 2002, à raison du financement d'un projet de construction immobilière, en application de l'article 184-2 du code territorial des impôts. Selon cet article, dans sa

rédaction alors applicable aux fait, «les personnes assujetties à l'impôt sur les transactions bénéficient d'un crédit d'impôt pour tout financement égal ou supérieur à 10 millions de francs dans un projet de construction immobilière, à l'exception des projets à vocation hôtelière, d'un coût total égal ou supérieur à 100 millions de francs dont la demande de permis de construire aura été déposée avant le 31 décembre 2000. (...) Sont considérés comme financements au sens du présent article: - les souscriptions d'actions et de parts en numéraire, ou par apport de terrains affectés au projet dans la limite indiquée au premier alinéa, effectuées lors de la constitution ou de l'augmentation du capital de la société s'engageant à réaliser le projet ainsi que les souscriptions en numéraire par voie d'incorporation au capital des sommes laissées en compte courant à la disposition de ladite société; (...) Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à l'engagement pris par le bénéficiaire de conserver les immeubles, les actions ou parts, pendant dix-huit mois au moins ou jusqu'à la date de délivrance du certificat de conformité, si celle-ci intervient avant l'expiration de ce délai. Ce crédit d'impôt s'élève: - à 40% si ce financement intervient avant le 31 décembre 1997; à 30 % si ce financement intervient entre le 1er janvier 1998 et le 31 décembre 2001; Ce crédit d'impôt est imputable sur la moitié de l'impôt sur les transactions dû, établi au titre de l'exercice de la réalisation du financement, sur présentation d'une attestation précisant les modalités de financement délivrée par le constructeur. Il en est tenu compte pour le calcul des acomptes. Le solde éventuel du crédit d'impôt est imputable dans la même limite sur les cinq exercices suivants. (...) Ces avantages sont remis en cause, et l'impôt dont le crédit a été préalablement accordé devient immédiatement exigible, nonobstant le cas échéant l'expiration des délais de prescription, dans les circonstances suivantes: - non-respect des conditions prévues par les dispositions du présent article (...)». Les crédits d'impôts dont bénéficiait le contribuable ont été remis en cause par l'administration fiscale en 2006, manifestement à raison d'une fraude, et l'impôt correspondant au crédit préalablement accordé est dès lors devenu immédiatement exigible. L'article 184-2, d'origine réglementaire (délibération de 1996 de l'assemblée territoriale), permet, dans cette rédaction, à l'administration de remettre en cause le crédit d'impôt sans qu'aucun délai de prescription ne puisse lui être opposé.

Dans cet arrêt le Conseil d'Etat dégage deux points particulièrement importants.

Premièrement: «le pouvoir réglementaire ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant l'application de tout délai de prescription»; l'encadrement de la prescription relève du pouvoir législatif en application de l'article 34 de la Constitution (Conseil constitutionnel, décision n° 80-116 L du 24 octobre 1980, *Recueil*, page 68). La disposition excluant tout délai de prescription était donc contraire à la sécurité juridique. Plus exactement, le fait que le pouvoir réglementaire vienne exclure

l'application d'un délai de prescription était contraire à la sécurité juridique. Si on comprend bien que le pouvoir réglementaire ne puisse pas prévoir une telle exclusion, on en vient à se demander si ce qui est contraire à la sécurité juridique est qu'il n'y ait pas de délai de prescription, de manière générale, ou que ce soit le pouvoir réglementaire qui l'ait prévu... La question ne se posait pas en l'espèce, mais si le pouvoir réglementaire ne peut pas exclure l'existence d'un délai de prescription, le législateur le pourrait-il ? Le législateur pourrait-il, sans fin, laisser planer une épée de Damoclès au-dessus de la tête des contribuables ou de certains contribuables sans porter atteinte à l'égalité devant la loi ou à la sécurité juridique telle qu'elle découle de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen: «Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution» ?

Secondement: «aucun principe constitutionnel ni aucun principe général du droit ne font obstacle à l'application d'un délai de prescription lorsque le bénéfice d'un dispositif fiscal favorable a été obtenu par fraude»; on retrouve ici l'application d'une solution dégagée de longue date par le Conseil d'Etat (3 février 1984, n° 38230).

Ayant écarté l'application de l'article 184-2 du code territorial des impôts, puisque contraire au principe de sécurité juridique, le juge a fait application de la disposition de droit commun, l'article 451-1 prévoyant une possibilité de reprise «jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due». **Xavier Cabannes**

III CONSEIL D'ETAT, 23 JUILLET 2014, N° 366778, SNC NOCARIO 2007 C (ARRET INEDIT AU RECUEIL LEBON)

Mots-clefs: Déduction – Manœuvre frauduleuse – TVA

Aux termes des articles 325-1 et 345-4 du code des impôts de la Polynésie française, «tout assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui déduit de la taxe exigible la taxe qu'il a lui-même acquittée à raison des biens et services utilisés pour les besoins de ses opérations taxables, est tenu d'en mentionner les montants dans des déclarations périodiques de chiffres d'affaires».

Aux termes de l'article 511-5 du code des impôts de la Polynésie française: «lorsque la déclaration (...) fait apparaître une base d'imposition ou des éléments servants à la liquidation de l'un des impôts (...) insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti (...) d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie, ou de 80 % s'il est rendu coupable de manœuvres frauduleuses (...)»

Pour lutter contre ces manœuvres, le législateur polynésien a mis en place un dispositif plutôt conséquent.

Les faits, à l'origine de cet arrêt en date du 23 juillet 2014 du Conseil d'Etat, ne présentent pas une originalité particulière. Une société a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale au titre des années 2008 et 2009, se traduisant par des rappels de taxe sur la valeur ajoutée. Le service vérificateur lui inflige la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses. La société conteste les rectifications devant le tribunal administratif de la Polynésie française, sans succès. La société s'est alors tournée vers la cour administrative d'appel de Paris.

La Cour ne fait pas droit à la demande de la société demanderesse et justifie sa position par le motif que «l'opération d'acquisition de matériels de menuiserie industrielle par la SNC Nocario 2007 C auprès de la SARL MC 3 n'est pas établie et n'ouvre dès lors pas droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé le prix d'acquisition de ces matériels et d'autre part que la SNC a conclu avec la SARL un contrat de location de tels matériels, alors qu'elle n'en disposait pas».

La société requérante se pourvoit en cassation devant le Conseil d'Etat pour demander l'annulation de la décision de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 7 décembre 2012.

Le Conseil d'Etat, le 23 juillet 2014, confirme l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris en estimant que la société requérante était à l'origine de manœuvres frauduleuses ayant pour finalité d'éluder l'impôt justifiant ainsi l'application de la pénalité de 80 % prévue par l'article 511-5 du code des impôts de la Polynésie française (l'article L.64 du livre des procédures fiscales n'étant pas applicable en Polynésie).

Cette notion n'est pas définie par la loi. Toutefois, les manœuvres frauduleuses sont définies par l'administration comme «consistant dans la mise en œuvre de procédés ayant pour effet soit de disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables, ou des omissions involontaires mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexacts et impliquant l'intention d'éluder tout ou partie de l'impôt» (BOI-CF-INF-10-20-20 n°60 et 70)

De son côté, la jurisprudence définit cette notion comme «tout agissement destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration» (notamment, CE, 3 mai 1995, n° 7714, *RJF* 6/95, n° 698).

Le Conseil d'Etat a été pour la première fois amené à examiner en cassation la notion de la qualification de manœuvres frauduleuses dans l'arrêt *Fattell* en date du

10 janvier 2000. Il a donné à l'occasion de cet arrêt une définition conforme à la jurisprudence antérieure des cours administratives d'appel.

La manœuvre frauduleuse se caractérise par la volonté délibérée d'éluider l'impôt consécutif d'un manquement volontaire. Il s'agit d'éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction. Cet élément intentionnel suffit ainsi à justifier la majoration de 40 % prévue par le A de l'article 1729 du code général des impôts en France.

Cependant, pour que la manœuvre frauduleuse soit caractérisée, il doit s'y ajouter un élément matériel, à savoir un montage destiné à égarer l'Administration (CE, 25 avril 1990, n° 55 930, *RJF* 1960.6.435). Dès lors, le procédé mis en place par le contribuable doit avoir pour volonté de masquer l'existence de la dissimulation et de rendre la fraude difficilement décelable par l'Administration.

Il a été jugé, par exemple, par le Conseil d'Etat que des manœuvres frauduleuses constituent la pratique répétée d'achat et ventes en espèce non comptabilisés (CE, 27 septembre 1991, n° 64005, *RJF* 11/91, n° 1411), la déduction de charges non destinées sur la base de factures fictives (CE, 28 juin 1991, n° 77150, *RJF* 8-9/91, n° 1151) ou lorsque le contribuable se livre à des activités occultes (CE, 16 février 1990, n° 64569, *Mme Blanc, Droit Fiscal* 1991, comm. 1457, *RJF* 4/1990, n° 442). A contrario ne constitue pas de manœuvre frauduleuse le fait de souscrire sciemment des déclarations inexactes (CE, 24 octobre 1979, n° 10143, *RJF* 12/79).

Il est à noter cependant que la notion de manœuvres frauduleuses, au regard du droit fiscal français, ne doit pas se confondre avec celle de fraude conformément aux dispositions de l'article 1 741 du code général des impôts. Il a en effet été jugé dans un arrêt en date du 3 novembre 1972 que la condamnation du contribuable par le juge pénal pour fraude fiscale est sans influence sur l'appréciation par le juge de l'impôt de l'existence de manœuvres frauduleuses.

En l'espèce, la société polynésienne avait déduit en application des articles 345-1 et 345-4 du code des impôts de la Polynésie française, la taxe sur la valeur ajoutée dont elle s'était acquittée à raison de l'opération d'acquisition de matériels de menuiserie industrielle.

L'administration fiscale locale a remis en cause le bénéfice de la déduction et a appliqué une pénalité de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

La société requérante s'étant pourvue en cassation, le Conseil d'Etat ne fait pas droit à sa demande et confirme que le montage créé par la société était destiné à donner une apparence de réalité ayant pour objet d'égarer l'administration ou de restreindre son pouvoir de contrôle. Ces agissements étaient consécutifs par eux-

mêmes de manœuvres frauduleuses dans la mesure où la volonté délibérée d'éluider l'impôt était explicitement établie. L'élément matériel de la manœuvre frauduleuse se trouve constitué.

Dans des arrêts similaires, la Cour de cassation a déjà estimé qu'était coupable de fraude fiscale le contribuable qui déduit abusivement un montant de TVA sans l'avoir acquitté alors qu'il en est redevable (Crim. 19 oct. 1995, *Joly Sociétés*, 1996, 235 ou Crim. 30 mai 2001, n°4049, *Joly Sociétés*, janvier 2002, 18).

Le Conseil d'état a été amené à plusieurs reprises à sanctionner des agissements caractérisant des manœuvres relatives à l'émission de factures fictives notamment pour justifier la déduction de charges inexistantes (par exemple, CE, 2 mars 1979, n° 5712, *Droit fiscal* 1979; CE, 28 février 1983, n° 26584 et n° 27709, *SARL Sofico*, *Droit fiscal* 1984, comm. 1473, *RJF* 5/1983, n° 634)

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt en date du 30 décembre 2015, a apporté une précision sur la notion de manœuvre frauduleuse justifiant l'application de la pénalité de 80 % prévue par le b de l'article 1729 du code général des impôts en estimant que: «c'est la nature du procédé qui est déterminante et non la répétition de son usage».

Par ailleurs, le Conseil d'Etat réaffirme dans son arrêt que la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale en précisant que «la Cour administrative d'appel a suffisamment motivé son arrêt et n'a commis ni erreur de qualification juridique, ni erreur de droit».

Il est ainsi intéressant de rappeler que, par principe, la charge de la preuve de cet élément moral pèse toujours, pour chacune des personnes poursuivies, sur l'administration fiscale et le ministère public (d'après les dispositions de l'article L. 227 LPF, au regard du droit français).

La même solution est retenue pour les sanctions fiscales dans la mesure où elles reposent sur la mauvaise foi ou les manœuvres frauduleuses du contribuable (article 1729 CGI et supra I-B-1).

Il est patent que cette intention frauduleuse est un fait psychologique qui ne peut jamais être directement établi par l'Administration mais qui découle de présomptions de faits variés appréciés souverainement par le juge. Le procédé mis en œuvre doit avoir pour objectif de cacher l'existence de la dissimulation et de rendre la fraude difficilement décelable par l'Administration.

Il a notamment été jugé que certains comportements du contribuable attestent de son intention frauduleuse. Par exemple, est constitutif d'une intention frauduleuse la tenue d'une comptabilité occulte (Crim. 12 mars 1979, *Bull. crim.* 1979, n° 102), la dissimulation systématique d'une partie importante de ses honoraires (Crim. 21 mai 1979, *Bull. crim.* 1979, n° 178) ou de ses recettes commerciales (Crim. 2 févr. 1981,

Bull. crim. 1981, n° 43) ou encore le décalage systématique du fait générateur de la TVA (Crim. 19 août 1997, *Rev. Sociétés*, 1997. 864, note Bouloc).

En l'espèce, comme le relève le Conseil d'Etat «c'est à bon droit que la Cour administrative d'appel de Paris était de nature à démontrer l'intention frauduleuse de la société requérante dans la mesure où l'opération d'acquisition de matériels de menuiserie industrielle n'était pas établie et que la société requérante avait conclu avec la société venderesse un contrat de location de ces matériels».

Cet arrêt apparaît dans la ligne droite de la jurisprudence française quant à la taxe à la valeur ajoutée. En effet, il est de jurisprudence constante qu'il appartient à l'Administration, si elle entend refuser à celui qui a reçu la facture le droit de déduire la taxe qui y était mentionnée, d'établir qu'il s'agissait d'une facture fictive ou d'une facture de complaisance.

Si l'Administration apporte des éléments suffisants permettant de penser que la facture ne correspond pas à une opération réelle, il appartient au contribuable d'apporter toutes justifications utiles sur la réalité de cette opération (par exemple, CAA Marseille, 15 février 2007, n° 03MA00035, *SARL Corse Nettoyage*; CAA Versailles, 7 mars 2013, n° 11VE00228, *SAS Associated Transports*; CAA Versailles, 5 juin 2014, n° 13VE00094; CAA Marseille, 6 juin 2014, n° 12MA00174).

Par cette décision, le Conseil d'Etat confirme que l'opération d'acquisitions de matériels de menuiserie n'étant pas établie, la société ne peut pas déduire la taxe à la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition de ces matériels conformément aux dispositions des articles 345-1 et 345-1 du code des impôts de la Polynésie française.

Outre l'absence de droit à déduction de la TVA afférente, le Conseil d'Etat confirme également par cette décision l'application de la pénalité prévue par l'article 511-5 du code des impôts de la Polynésie française.

Il est ainsi utile de rappeler que tant en droit interne polynésien qu'en droit interne français, les sanctions fiscales sont nettement distinguées en fonction du degré d'intensité de l'élément intentionnel du redevable.

Outre le taux de 40% pour manquement délibéré, l'article 511-5 du code des impôts de la Polynésie française (l'article 1729 du code général des impôts en droit français) prévoit également le taux de 80% sanctionnant les manœuvres frauduleuses.

En effet, lors de l'accomplissement par le contribuable de manœuvres frauduleuses comme en l'espèce, cet article prévoit des sanctions fiscales aggravées. Majorations qui toutefois supposent une appréciation du comportement des contribuables.

In fine, le Conseil d'Etat a confirmé l'application de la pénalité de 80 % considérant que les agissements de la société requérante, caractéristiques de manœuvres frauduleuses, ont eu pour but d'éviter l'impôt normalement dû grâce à un montage financier destiné à créer l'apparence d'une réalité.

Cette jurisprudence n'est pas surprenante. En effet, le Conseil d'Etat a été amené à juger le même jour d'autres agissements consécutifs de manœuvres frauduleuses.
Nicolas-Benoit Avillaneda

IV COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS, 16 MARS 2015, N° 13PA03719, SOCIETE SOPADEP (ARRET INEDIT AU RECUEIL LEBON)

Mots-clefs: Dispositif d'incitation fiscale – Charge de la preuve – Commission des impôts – Indemnité d'assurance – Vérification de comptabilité

L'article 924-1 du code des impôts dispose, dans sa version applicable au cas d'espèce, que «le financement réalisé dans un projet de construction ou d'agrandissement d'hôtel agréé ouvre droit à un crédit d'impôt représentant 60 % du montant du financement. Il en est de même pour tout projet de rénovation, d'amélioration, de transformation ou de modernisation d'hôtel existant». Ce dispositif d'incitation fiscale à l'investissement indirect en Polynésie française est soumis au respect de conditions tenant au secteur éligible (ici l'hôtellerie), au seuil de l'investissement et au dépôt d'une demande d'agrément au conseil des ministres, après avis de la commission consultative des agréments fiscaux (LP 913-1).

La décision commentée (à rapprocher notamment de CAA Paris, n° 13PA03265, rendue le même jour) repose sur une situation de fait sans grande difficulté apparente: l'endommagement dû à une forte houle, en septembre 2005, d'un hôtel situé à Bora Bora appartenant à la société Tahiti Beachcomber («TBSA»). Afin de procéder aux travaux de réhabilitation et de remise en état de l'hôtel, la société TBSA fait appel à des investisseurs, et notamment à la société SOPADEP qui entend bénéficier du dispositif d'incitation fiscale précité. A ce titre, celle-ci a conclu une convention d'apport en compte courant avec la société TBSA à hauteur de 100 000 000 francs CFP.

Par un arrêté du 6 décembre 2005, lui-même modifié par un arrêté du 27 juin 2006, la société TBSA avait obtenu un agrément afin d'obtenir un financement à hauteur de 807 000 000 francs CFP.

A l'occasion de la vérification de comptabilité de la société TBSA au cours du premier trimestre 2009, l'administration a constaté que, suite à un accord transactionnel passé le 23 juin 2006 entre la société TBSA et la compagnie

d'assurance Whiteshield Insurance Company, la société TBSA avait été indemnisée d'une somme de 400 000 000 francs CFP au titre des dégâts subis par son hôtel.

Le crédit d'impôt résultant de l'investissement de la société SOPADEP est alors remis en cause par l'administration fiscale qui lui a alors adressé une notification de redressement le 19 novembre 2010.

L'administration considère, en effet, que le montant de l'indemnité d'assurance perçue par la société TBSA doit s'ajouter aux 695 000 000 francs CFP apportés par les investisseurs privés, parmi lesquels la société SOPADEP figure, pour rappel, pour un montant de 100 000 000 francs CFP. Ainsi l'administration soutient que le financement apporté au projet excédait de 288 000 000 francs CFP le montant pour lequel la société TBSA avait été agréée.

La société SOPADEP a présenté une réclamation contentieuse afin de se voir déchargée des impositions complémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie du fait de la réduction des crédits d'impôt qui lui avaient été accordés, au prorata du montant global de l'investissement retenu par l'administration. Cette réclamation contentieuse a abouti à limiter la portée du litige à la seule année 2009 pour un montant total de 14 931 518 francs CFP.

Le 16 juillet 2013, le tribunal administratif de Polynésie française fait droit à la demande de la société SOPADEP et la décharge des impositions complémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été soumise au titre de l'année 2009 ainsi que des pénalités y afférentes.

La Polynésie française interjette alors appel de ce jugement nous amenant à la décision au cœur de ce commentaire. Elle soutient que le tribunal a omis de répondre au moyen tiré de la méconnaissance de l'alinéa 3 de l'article 916-4 du code des impôts et de l'article 951-6 du même code. En outre, elle soutient que le tribunal a estimé à tort que la charge de la preuve lui incombait et que le caractère tardif de l'investissement apporté ne permettait pas d'obtenir le crédit d'impôt sollicité.

Dans un mémoire en défense du 10 mars 2014, la société SOPADEP conclut au rejet de la requête. Elle soutient un certain nombre d'arguments non repris dans la décision de la cour administrative d'appel relatifs notamment à la violation du principe d'égalité mais aussi au principe de sécurité juridique (absence de prescription du délai de reprise) qui ne seront pas commentés.

En revanche, les autres arguments qu'elle développe sont repris dans le dispositif de la décision rendue par la CAA de Paris.

La société SOPADEP soutient que l'indemnité d'assurance versée en novembre 2006, plusieurs mois après la réouverture de l'hôtel ne peut pas, compte tenu de son versement tardif, être affectée au financement du projet (l'apport effectué n'excède

alors pas l'investissement prévu); que l'article 951-6 du code des impôts n'a pas été méconnu puisqu'une nouvelle procédure d'agrément n'était pas nécessaire dès lors que l'agrément accordé n'a jamais été dépassé; que la charge de prouver que l'indemnité d'assurance entrait dans le coût du projet appartenait à la Polynésie française; que l'investissement apporté n'était pas tardif; que s'agissant d'une procédure de redressement contradictoire dans laquelle la commission des impôts a répondu favorablement à la société contribuable, la charge de la preuve appartient bien à l'administration.

Comme l'exposé des faits et de la procédure a pu le laisser transparaître, une situation à l'origine d'apparence plutôt simple peut s'avérer bien plus complexe qu'il n'y paraît dès lors que les acteurs se multiplient et que les dates importantes ont une fâcheuse tendance à être disséminées çà et là, dans un désordre perturbant, forçant le commentateur à s'adonner à un jeu de pistes pour reconstituer l'ensemble du tableau.

Une fois ce travail accompli, la solution rendue par la cour administrative d'appel, qui rejette l'appel interjeté par la Polynésie française, est particulièrement limpide. Les juges considèrent – et ils suivent en ce sens l'ensemble des moyens soulevés par la société – que la Polynésie française, à qui incombe la charge de la preuve en application de l'article 433-6 du code des impôts, n'établit pas que l'indemnité versée par l'assureur, postérieurement à la délivrance du certificat de conformité le 31 août 2006, et ce, alors même que la transaction a été signée avant l'achèvement des travaux, devait être affectée en totalité à la réalisation des travaux ni que le montant total de la prime versée à la société TBSA ait servi uniquement au financement des travaux de rénovation.

Dès lors, l'administration n'établit pas que le montant d'investissement sur la base duquel avaient été déterminés les droits à crédit d'impôt excédait le montant nécessaire au financement de la remise en état de l'établissement hôtelier. L'administration ne peut donc pas se prévaloir de la méconnaissance des articles 916-4 et 951-6 du code des impôts en l'absence de dépassement ou de modification du montant des travaux agréés. L'administration a donc remis en cause, à tort, les crédits d'impôts accordés à la société SOPADEP.

La décision rendue par la cour n'appelle pas de commentaire spécifique sur le dispositif d'incitation fiscale à l'investissement en Polynésie française, si ce n'est que la décision de l'administration fiscale de venir contester le bien-fondé du crédit d'impôt accordé à une société entendant investir tout en profitant dudit dispositif, en arguant d'un dépassement du montant agréé causé par le versement d'une indemnité d'assurance, nous semble maladroite à plusieurs égards.

Dans un premier temps, la cour rappelle que la garantie résultant du contrat d'assurance couvre «les pertes pécuniaires et la perte d'exploitation» induites par

l'impossibilité d'exploiter l'hôtel qui n'a pu reprendre son activité que début juillet 2006. La destination de cette prime d'assurance n'est donc pas la reconstruction de l'hôtel contrairement aux sommes apportées par les investisseurs et ne peut, par voie de conséquence, être comprise dans l'assiette du montant de l'agrément accordé à la société TBSA.

Dans un second temps, les juges d'appel insistent sur le fait que l'indemnité d'assurance a été versée (en novembre 2006) postérieurement à la fin des travaux (le 31 août 2006) quand bien même la transaction avait été signée avant l'achèvement des travaux (le 23 juin 2006) alors que l'arrêté d'agrément a été modifié quelques jours après (le 27 juin 2006), ainsi que le souligne l'administration fiscale. Il est vrai que cette problématique peut sembler complexe: faut-il prendre en compte la date de l'accord ou bien la date du versement? On en appelle aux principes même du droit et au caractère consensuel du contrat et, de ce point de vue, la position de l'administration ne nous semble pas dénuée de sens. La cour administrative d'appel ne s'embarrasse pas de cette épineuse question et procède à un examen des faits: si la société a perçu cette indemnité après les travaux, elle n'a pas pu matériellement l'employer pour la réalisation de ces mêmes travaux.

Et c'est à cet égard que cette décision présente un intérêt certain. La cour rappelle qu'il appartenait à l'administration de prouver, en vertu de l'article 433-6 du code des impôts, que la somme versée par l'assureur devait être «affectée en totalité à la réalisation des travaux et a été versée en temps utile pour cette réalisation». En effet, la société SOPADEP avait reçu une réponse favorable de la commission des impôts dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire. Selon l'article 433-6 du code des impôts «lorsque l'imposition est établie sur la base d'une appréciation contraire à l'avis de la commission, il appartient à la direction des impôts et des contributions, le cas échéant, d'apporter la preuve du bien-fondé de l'acte d'imposition devant la juridiction contentieuse». Cette solution n'est pas nouvelle et a été commentée à plusieurs reprises dans cette revue. Il convient néanmoins de rappeler que la saisine de la commission ouverte au contribuable constitue toujours une garantie essentielle pour le contribuable au stade de la procédure d'imposition (voir Rodolphe Lassiera, observations sous CAA de Paris, 3 février 2006, *Société Interoute, cette Revue*, 2008, page 125). Et si la commission des impôts avait limité la portée du litige à la seule année 2009, l'issue de la décision commentée relève bien de la seule incapacité de l'administration à prouver le bien-fondé de la remise en cause des crédits d'impôts. **Nicolas Fayol**

V COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, 12 MAI 2015, N° 13-13.737 (ARRET NON PUBLIE AU BULLETIN)

Mots-clefs: Taxe de solidarité sur les alcools et les tabacs – Code des douanes – Procédure contradictoire

La taxe de solidarité sur les alcools et les tabacs (TSAT) dont le produit est affecté à la Caisse de prévoyance sociale de la Polynésie française et concourt à l'objectif gouvernemental de réduction de la consommation d'alcool et de tabac, a fait couler beaucoup... d'encre.

L'établissement de cette nouvelle contribution indirecte a en effet soulevé de nombreuses contestations qui se sont notamment manifestées par plusieurs recours en référé devant le Conseil d'Etat pour mettre en cause la nature-même de la loi de pays n° 2005-8 LP/APF, mais sans succès (CE, 15 mars 2006 et 3 avril 2006, n° 288754, *M. René-Georges Hoffer*; CE, 9 mai 2007, n° 290458, *M. René A.*). Dix sociétés d'importation et de distribution d'alcools et de tabacs en Polynésie française ont également dès 2006 saisi le Conseil d'Etat d'une requête tendant à ce que cette loi de pays soit déclarée illégale pour atteinte aux principes de la liberté du commerce et de l'industrie et d'égalité devant les charges publiques (CE, 22 mars 2006, n° 288757, *SARL Sajega et autres*; voir, *cette Revue*, volume 13, 2007, page 199). La Haute juridiction a conclu non seulement à la légalité de la loi de pays instituant la TSAT, mais également à la régularité des montants des prélèvements institués et du taux unique pour les tabacs. Les tarifs fixés pour les alcools ne sont pas entachés d'erreur manifeste d'appréciation, même si un tarif plus élevé est retenu pour les boissons les plus alcoolisées. Seule la mesure d'exonération au profit des boissons alcooliques consommées dans les établissements de restauration agréés par le territoire a été sanctionnée par le Conseil d'Etat, mais au seul motif de son imprécision: «L'intérêt de la santé publique prime sur l'intérêt du tourisme» (M-C Rouault, *JCP A*, n° 14, 3 avril 2006, act. 293). C'est ainsi par la loi du pays n° 2006-13 du 12 avril 2006 que la TSAT a été instaurée et rendue applicable dès le 1^{er} janvier 2006. Depuis, la réforme fiscale polynésienne de juillet 2013 a majoré d'environ 10 % les taux des taxes sur les boissons alcooliques et des tabacs importés ou fabriqués localement afin de soutenir l'effort de redressement des comptes publics.

Pour la première fois, la Cour de cassation, en sa chambre commerciale, vient d'être saisie d'un litige, dans le cadre cette fois du contentieux douanier, fondé sur cette taxe de solidarité sur les alcools et les tabacs ainsi que sur les trois autres droits intérieurs: la taxe du développement de la jeunesse et des sports (TDS), le droit spécifique spécial de consommation sur la bière (DSSCB), le droit intérieur de consommation (CRU), liquidés par le service des douanes sur la base de déclarations établies mensuellement par les fabricants locaux (déclarations ICRU).

Septième entreprise du Territoire par chiffre d'affaires et dixième par effectif, la Brasserie de Tahiti est la première entreprise agroalimentaire de Polynésie française. En tant que producteur et distributeur de boissons, y compris d'alcools, ce groupe industriel avitaille, entre autres, navires et paquebots de croisière, livre les compagnies aériennes, comptoirs duty free et entrepôts d'exportation. Pour ces

activités, La Brasserie de Tahiti estime ne pas remplir les critères d'assujettissement à la TSAT et ainsi bénéficier d'une exonération de taxe.

A la suite d'un contrôle documentaire a posteriori, des contraventions de deuxième classe ont été constatées pour taxes du régime intérieur éludées, deux procès-verbaux de constat ont été notifiés par l'administration des douanes les 26 novembre 2007 et 11 janvier 2008, pour lesquels les sommes à s'acquitter s'élèvent à 1 898 595 francs CFP (15 910 euros) et 70 337 143 francs CFP (589 423 euros).

La cour d'appel de Papeete, le 2 août 2012, a débouté la Brasserie de Tahiti de ses deux moyens d'appel, l'un axé sur l'irrégularité de la procédure de redressement, l'autre sur la nullité de la procédure de liquidation (litige sur l'assiette de la taxe). Le brasseur réitère ses arguments devant la Cour de cassation quelque trois ans plus tard. Les moyens annexés à l'arrêt présentent un argumentaire particulièrement approfondi et méticuleux qui contraste avec le laconisme de l'arrêt de cassation de la chambre commerciale.

Le litige en matière d'assiette de taxe réside dans l'interprétation divergente du champ d'application de l'article 193 du code des douanes de Polynésie française. En effet, cet article concerne les taxes en régime intérieur et pourrait légitimement s'interpréter comme excluant de son champ d'interprétation les produits soumis à un droit d'exportation (instauré à l'art. 191 CDPF) et à un droit de consommation à l'importation (article 192 CDPF). Les modalités de liquidation et de perception sont fixées par l'article 8 de la délibération budgétaire du 6 décembre 2003. Le chiffre d'affaire réalisé par les entreprises fabriquant localement des boissons alcoolisées et destinées au marché intérieur forme donc bien l'assiette du droit intérieur de consommation. Quid des boissons fabriquées localement mais destinées à des comptoirs de duty free ou à l'avitaillement d'aéronefs ou de navires de croisière ? Ces boissons sont-elles destinées à l'exportation ? C'est ce que retient la Brasserie de Tahiti pour justifier son non-assujettissement.

Dès le 13 juillet 2007, Le Haut-Conseil de la Polynésie française a été saisi pour avis de l'exigibilité du droit intérieur de consommation et de la taxe de solidarité sur les alcools et les tabacs sur les produits destinés à l'exportation. Selon le Haut-Conseil, «l'esprit du rédacteur paraît bien d'avoir voulu limiter la taxation aux produits mis à la consommation sur le marché intérieur mais la rédaction du texte est plus ambiguë» et il conclut à la nécessité de «compléter, par une loi du pays, le dispositif permettant de limiter la taxation aux produits destinés au marché intérieur» (Avis n° 100 PR/HCPF du 24 juillet 2007). Dans son rapport sur le projet de cette loi du pays, Jean-Michel Carlson constate que «en l'absence de disposition spécifique, il n'est pas possible d'assimiler les livraisons à l'avitaillement ou à un comptoir de vente, à des exportations effectives. En l'état actuel des textes

applicables, ces livraisons sont donc imposables» (Rapport n° 120-2007 du 3 décembre 2007). La loi du pays adoptée le 18 février 2008 permet de rétablir une situation plus équitable en précisant le champ des exonérations, supprimant toute ambiguïté, mais sans action rétroactive (LP n° 2008-5 APF «portant diverses mesures fiscales en régime intérieur» du 18 février 2008).

Le pourvoi de la Brasserie de Tahiti est ainsi immanquablement voué à l'échec sur ce moyen devant la Cour de cassation. En soulevant l'ambiguïté des textes aux premiers stades de la procédure, il est possible d'envisager que le brasseur a voulu faire pression.

L'argument fondé sur l'illégalité de la procédure de redressement permet cependant à la Cour de cassation de résoudre le litige en équité. Sans qu'il soit nécessaire de prouver la méconnaissance des articles 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 par les dispositions de l'article 338 du code des douanes – QPC introduite par la Brasserie de Tahiti mais rejetée pour manque de sérieux et de nouveauté (Cass. com., 24 octobre 2013, n° 13-13.737), la Cour de cassation rappelle sa jurisprudence désormais bien établie concernant la procédure contradictoire préalable à toute décision de redressement.

En effet, la Cour d'appel de Papeete avait retenu «que les procès-verbaux de constat signés respectivement le 26 novembre 2007 et le 11 janvier 2008 mentionnent que le représentant de la société a été sommé de se présenter au bureau des douanes le jour même pour qu'il lui soit donné lecture de l'acte et recueillir ses déclarations, ce qu'il n'a pas fait sans faire valoir d'excuse; (...) la société avait été immédiatement en mesure de contester en justice de manière très argumentée les procès-verbaux en cause;». La Cour de cassation casse cet arrêt de façon abrupte: «en statuant ainsi, alors que les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision, et disposer à cet effet d'un délai suffisant, la cour d'appel a violé le principe susvisé». **Delphine Gorecki**

VI CONSEIL D'ETAT, 17 JUIN 2015, N° 370785, SOCIETE TAINA SERVICE ET RESTAURANTS (ARRET MENTIONNE AUX TABLES DU RECUEIL LEBON)

Mots-clefs: Taxe sur la production de boissons alcoolisées et de certains produits sucrés (articles 338-1 et 338-2 code des impôts de la Polynésie française) – Compétence des juridictions de l'ordre judiciaire.

Il y a certaines décisions qui doivent faire preuve d'autorité et d'éducation. L'arrêt n° 370785 du Conseil d'Etat en date du 17 juin 2015 en est manifestement une illustration qui, au-delà de considérations théoriques, entend trouver une issue satisfaisante à un procès administratif qui n'a pas encore été abordé au fond (ou à tout le moins: voir en ce sens cette chronique pour l'année 2013, page 246). L'Administration fiscale avait mis à la charge de la Société Taina Service et Restaurants une taxe et des cotisations de taxe à raison des boissons qu'elle a fabriquées entre 1^{er} janvier 2007 et le 31 octobre 2010 au motif que l'article 338-1 du code des impôts de la Polynésie française dispose: «Il est créé une taxe due par toute entreprise, personne physique ou morale, qui exerce, à titre lucratif et de façon habituelle, une activité de production portant sur les produits visés à l'article 338-2 ci-après» et que l'article 338-2 mentionne notamment les: «eaux, y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ou aromatisés, et autres boissons non alcooliques, à l'exclusion des jus de fruits ou de légumes» ainsi que divers sirops. Pour chacune de ces boissons, le code des impôts de la Polynésie française fixe un tarif par litre. L'article 338-6 dudit code ajoute que les réclamations contre cette taxe sont présentées, instruites et jugées comme pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La Société Taina Service et Restaurants contesta cette interprétation de l'Administration fiscale et souhaita obtenir la décharge des taxes et des cotisations de taxe mises à sa charge sur le fondement de l'article 338-1 du Code des impôts de la Polynésie française (ainsi que des pénalités correspondantes). Suite au refus de ladite administration de faire droit à sa demande, la Société a saisi le tribunal administratif de Papeete puis la Cour administrative d'appel de Paris. L'un et l'autre se déclarent respectivement incompétents les 11 septembre 2012 et 31 mai 2013, dès lors qu'il n'appartiendrait pas au juge administratif de connaître des contestations relatives aux contributions indirectes. Les deux premiers juges rejettent en conséquence la demande de la Société Taina Service et Restaurants. Cette dernière saisit le Conseil d'Etat. Ce dernier déclare tout d'abord qu'en rejetant comme mal fondées les conclusions de la Société Tania services et restaurants, la Cour administrative d'appel de Paris a méconnue l'étendue de sa compétence et qu'il y a lieu d'annuler son arrêt sans qu'il soit besoin d'examiner les moyens du pourvoi.

La plus haute juridiction administrative estime devoir régler l'affaire au fond en faisant application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative et est dès lors amenée à qualifier la taxe sur la production de boissons alcoolisées et de certains produits sucrés litigieuse. C'est en ce titre que le Conseil d'Etat rappelle principalement les termes de l'article 9 de l'ordonnance du 8 juillet 1998 portant actualisation et adaptation des règles relatives aux garanties de recouvrement et à la procédure contentieuse en matière d'impôts en Polynésie française: «En matière

d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues pas le président du gouvernement du territoire de la Polynésie française sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif de Papeete». Ces dispositions, rapprochées de celle de l'article L. 199 du livre de procédures fiscales, permettent au Conseil d'Etat d'affirmer avec force qu'il n'appartient pas au juge administratif de connaître des contestations relatives aux contributions indirectes en Polynésie française; voir à propos de la contribution indirecte que constitue la taxe sur les emplacements publicitaires: CAA Paris, 2 octobre 2009, *Ministre c/ Société Sud Pacifique Investissement Hôtel Ibiscus*, n° 07PA03419, cette chronique pour l'année 2009, page 208, d'autant que ces contributions n'ont pas pour objet de taxer directement un revenu ou un bien mais des opérations déterminées: CE, 14 janvier 1976, *M. Filluzeau*, n° 97966). La taxe litigieuse, telle que définie à l'article 308-1 du code des impôts de Polynésie française, n'a pas en l'espèce le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires ou d'une taxe assimilée mais celui d'une contribution indirecte: voir en ce sens et pour l'espèce: chronique pour l'année 2013, page 246, précitée, et, quand bien même, l'article 338-6 du code des impôts de la Polynésie française dispose que les réclamations contre cette taxe sont présentées, instruites et jugées comme pour la TVA: TC, 10 juillet 1956, *Société Bourgogne-Bois*, n° 1565, *Recueil CE 1956*, page 586; jurisprudence constante. Le jugement des réclamations dirigées contre cette contribution relèvent en conséquence de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire (solution également retenue en France s'agissant du droit spécifique sur les boissons non alcoolisées autres que les sirops et jus de fruits prévu au b) du I de l'article 520 A CGI: Cass. com, 28 janvier 1992, *Société des eaux du Col Saint-Georges*, n° 90-14.403).

L'on remarquera à titre secondaire que le Conseil d'Etat souligne le territoire géographique polynésien dans son argumentation pour rappeler avec une certaine habileté au législateur ultramarin que l'article 14 de la loi organique du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie a laissé à l'Etat la compétence exclusive en matière de justice et d'organisation judiciaire. De ce fait, le juge de l'impôt ne pourrait qu'écarter un texte de nature réglementaire – en l'espèce le code des impôts de la Polynésie française: CE, 23 juin 2014, *Polynésie française c. M. Zannier*, n° 355801, *Droit fiscal*, 2014, n° 41, comm. 582, conclusions Frédéric Aladjidi, note Stéphane Austry et plus généralement *cette Revue*, volume Hors-série XVIII (2015), notre contribution «Les codes fiscaux outre-mer», p.55 – qui déterminerait à tort une compétence juridictionnelle: CE, 26 juin 1990, *Commune des Eaux-Bonnes*, n° 79934, *RFDA*, 1991, page 867, conclusions O. Fouquet).

De la sorte, le Conseil d'Etat considère que la juridiction administrative n'est pas compétente pour connaître des conclusions de la Société Taina services et restaurants tendant à obtenir la décharge de cette taxe mise à sa charge sur le fondement de l'article 338-1 du code des impôts de la Polynésie française. Par la voie de l'évocation, il annule en conséquence le jugement du tribunal administratif de Papeete du 11 septembre 2012, juridiction de première instance qui a rejeté la demande de la Société Tania services et restaurants comme portée devant un ordre de juridiction incompétent pour en connaître. Les hauts fonctionnaires du Palais Royal considèrent que l'irrégularité entachant le jugement et qui en provoque l'annulation tient à l'erreur que les premiers juges ont commises sur leur compétence et qu'il n'est nécessairement besoin de distinguer selon qu'ils se sont crus à torts incompétents ou, au contraire, à torts compétents (voir René Chapus, *Droit du contentieux administratif*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 12^{ème} édition, 2006, page 1219). Le procès administratif a en l'espèce trop duré et il convient désormais de «régulariser» rapidement le recours en appel puisque l'erreur commise est bien celle de la compétence (confirmation en l'espèce: CAA Paris, 23 octobre 2015, *Société Taina Service et Restaurants*, n° 15PA02454 et par opposition CE, 3 octobre 1994, *M. Sandrini*, n° 115459). C'est, pour les juges parisiens, une question fondamentale de performance publique et un souci majeur de bonne administration de la Justice. **Jean-François Boudet**

